

VD_OMNI FI.2009.0001 vom 4. August 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-08-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0001

FR: VD_OMNI FI.2009.0001 du 4 août 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0001 del 4 agosto 2010

Regeste

A.X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Soustraction fiscale et tentative de soustraction fiscale par une société anonyme, reprise d'impôt (périodes fiscales 1995 à 2002 concernant l'impôt fédéral direct, respectivement 1999 à 2002 concernant l'impôt cantonal et communal). En déviant sur une société off-shore une partie importante de ses bénéficiaires et en comptabilisant à tort des charges non justifiées commercialement, la recourante a diminué indûment et volontairement son bénéfice imposable, afin d'obtenir une taxation trop basse. Reprise confirmée, à l'exception de la révision de la période fiscale 1999 à laquelle il a été procédé en matière d'impôt cantonal et communal, prescrite au moment de l'ouverture de l'enquête en septembre 2004 (art. 133 aLI). Quotité de l'amende, fondée sur une faute qualifiée de grave, également confirmée, la soustraction résultant d'un procédé particulièrement astucieux, avec notamment usage de structures étrangères et confections de faux. Recours très partiellement admis (s'agissant de la période fiscale 1999 en matière d'impôt cantonal et communal), décision confirmée pour le surplus.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile et en la forme, devant une autorité compétente pour en connaître, le présent recours est recevable (art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], art. 3 de l'Arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (AVFLID, RSV 658.11.1) ainsi que 79 et 95 de la loi sur la procédure administrative du 28 octobre 2008 (ci-après: LPA-VD; RSV 173.36), applicables par renvoi de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]). Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la cour de céans tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2

Le recours tend à l'annulation de la décision sur réclamation rendue le 4 décembre 2008. En ce sens, il conclut dès lors à ce qu'aucune reprise d'impôts ou amende ne soit prononcée à l'encontre de la recourante.

E. 3

Préalablement à l'examen du fond du litige, il convient d'examiner la question de la prescription, quand bien même aucune des parties n'aurait soulevé cette exception, ce moyen devant être examiné d'office, lorsque l'Etat est le créancier dans le litige en cause

(Commentaire romand de la LIFD [CR], Masméjan, n. 22 ad art. 120, p. 1185). En l'espèce, deux prescriptions entrent en ligne de cause: la prescription du droit de taxer (3.1) et la prescription de la poursuite pénale (3.2). a) Compte tenu des périodes fiscales en cause, la question du droit applicable se pose. Concernant la prescription du droit de taxer, la jurisprudence a arrêté que ce sont les règles du droit en vigueur au moment de la naissance de la créance d'impôt qui sont applicables (RDAF 2000 II 212; ATF 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 23 novembre 2001; RDAF 2002 II 89; RDAF 2003 II 497). En l'espèce, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, les reprises et amendes ont trait aux périodes fiscales 1995 à 2002. La LIFD étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, elle s'applique à toute la période en cause. Les reprises et amendes concernant l'impôt cantonal et communal portent quant à elles sur les périodes fiscales 1999-2002. L'actuelle LI est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 et a abrogé l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI). En l'occurrence, au vu des périodes fiscales litigieuses, les dispositions de l'aLI doivent s'appliquer aux années 1999 et 2000 y compris. En revanche, ce seront celles de l'actuelle LI qui s'appliqueront aux années 2001 et 2002. 3.1.1) En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 120 LIFD dispose que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (al. 2, let. a). Elle est interrompue notamment par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (al. 3, let. a). Elle est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale. L'art. 120 LIFD réserve l'application de l'art. 152 LIFD relatif au rappel d'impôt. Selon cette dernière disposition, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). En l'espèce, les périodes fiscales 1995 à 1999 y compris ont fait l'objet d'une taxation définitive, de sorte que, pour les modifier, ce sont les dispositions sur le rappel d'impôts qui sont applicables. Dès lors que l'ACI a introduit une procédure de rappel d'impôt en notifiant à la recourante un avis d'ouverture d'une procédure pour soustraction fiscale le 7 septembre 2004, la prescription de dix ans de l'art. 152 LIFD n'était pas acquise pour la plus ancienne période fiscale en cause, soit 1995. Elle ne l'est ainsi également pas pour les autres périodes litigieuses. Il en va de même de la prescription absolue du droit de taxer. En ce qui concerne les périodes fiscales 2000 à 2002, les taxations en cause ne sont que provisoires. C'est dès lors l'art. 120 LIFD qui trouve application dans ce cas. L'ACI ayant notifié l'avis d'ouverture d'une procédure pour soustraction fiscale le 7 septembre 2004 à la recourante, elle a valablement interrompu la prescription. La prescription absolue n'est en outre pas acquise. 3.1.2) En matière d'impôts cantonal et communal, l'art. 98a al. 1 aLI prévoyait que, sous réserve des art. 107 ss aLI (cas de révision) et 128 ss (cas de soustraction), le droit de procéder à une taxation se prescrivait quatre ans après la fin de la période de taxation. L'art. 98a al. 2 let. a aLI précisait que la prescription ne courrait pas ou était suspendue pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de révision. Enfin, aux termes de l'art. 98a al.

E. 4

La recourante, dans un premier grief, reproche à l'autorité intimée d'avoir violé son droit d'être entendue en la privant du droit de faire valoir ses arguments contre la décision du 11 octobre 2007 et du droit de produire des preuves à l'appui de ses arguments, dès lors qu'elle

a rendu la décision sur réclamation sans attendre sa motivation. 4.1) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (ci-après : Cst.; RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 504; 126 I 15; 124 I 49 et les réf. cit.). En outre, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, une violation du droit d'être entendu en instance inférieure est réparée lorsque l'intéressé a eu la faculté de se faire entendre en instance supérieure par une autorité disposant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit (ATF 130 II 530 consid. 7.3 p. 562; 127 V 431 consid. 3d/aa pp. 437 s.; 126 V 130 consid. 2b pp. 131 s. et les arrêts cités). Aux termes de l'art. 132 al. 1 LIFD, le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les trente jours qui suivent sa notification. En matière d'impôt cantonal et commune, les art. 185 et 186 LI prévoient la même chose. Dès lors que la décision de taxation ne doit pas contenir une motivation, mais simplement indiquer les modifications apportées à la déclaration, il n'est pas exigé que la réclamation, qui doit néanmoins être formulée par écrit, soit motivée, sous réserve du cas particulier de la taxation d'office. Il suffit donc que le réclamant exprime – au moins implicitement – sa volonté d'attaquer la décision. Cela n'empêche pas que l'on puisse attendre du réclamant qu'il exprime, au cours de la procédure de réclamation, quels sont les points contestés et les griefs soulevés à l'encontre de la décision litigieuse (CR, op. cit., Casanova, n. 18 ad. art. 120 LIFD). 4.2) En l'espèce, il convient tout d'abord de relever que la motivation d'une réclamation n'est pas une condition de forme de sa recevabilité. Comme corollaire, on doit admettre qu'être en présence d'une réclamation écrite sans motivation ne signifie pas encore une violation du droit d'être entendu. Dès lors, dans l'absolu, l'autorité intimée était en droit de statuer sur la réclamation sans disposer d'une motivation écrite de celle-ci, si la recourante avait auparavant pu exposer son point de vue de telle manière à ce que son droit d'être entendu soit respecté. Et l'occurrence, tel est bien le cas. En effet, la recourante, dans le cadre de la procédure de réclamation, s'est entretenue avec l'autorité intimée, dans l'espoir de trouver une solution transactionnelle au litige les opposant. Il ne fait pas doute que, lors de cet entretien, elle a pu exposer son point de vue et motiver sa réclamation. Il est évident que sans expliciter les motivations d'une réclamation, on ne peut tenter une transaction. Par ailleurs, durant la procédure d'enquête pour soustraction, ainsi que pendant la période des mesures spéciales entreprises par l'AFC, la recourante a, à de nombreuses reprises, eu l'occasion de s'exprimer sur les griefs soulevés à son encontre. En particulier, elle a été auditionnée à trois reprises par l'AFC et l'ACI. Enfin, et bien qu'un tel droit lui ait été donné, elle a renoncé à se déterminer sur la rapport de l'AFC, rapport sur lequel l'ACI s'est ensuite basé pour rendre sa décision du 11 octobre 2007. En conséquence, le droit d'être entendu de la recourante a été largement respecté dans la cadre de la procédure de première instance et aucune violation à cet égard ne peut être constatée, de sorte que, mal fondé, ce premier grief doit être rejeté. On relèvera en outre que, de toute manière, même si une telle violation avait dû être constatée, elle aurait pu être réparée en deuxième instance, la cours de céans disposant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit.

E. 5

Avant d'examiner le bien-fondé des reprises opérées par l'autorité intimée, il convient au préalable de rappeler quelques conditions juridiques déterminantes, étant à nouveau précisé qu'en matière d'impôt cantonal et communal, tant les dispositions de l'ancienne que de la nouvelle LI sont applicables au regard des périodes fiscales en cause. 5.1) En droit fiscal suisse, le bénéfice net ou le rendement net imposable de la société anonyme correspond au solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (58 al. 1 LIFD, 54 al. 1 aLI, 94 al. 1 LI). Il comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir les frais généraux autorisés par l'usage commercial (58 al. 1 let. b LIFD, 54 al. 1 let. b aLI, 94 al. 1 let. b LI), ainsi que les amortissements et les provisions (54 al. 1 let. c LI). Une dépense dûment comptabilisée est justifiée par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective (CR, op. cit., Danon, n. 65 ad art. 57-58). Cette connexité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 2A.473/2005 du 16 février 2006, consid. 3.2). Ce texte exprime le choix du législateur de renvoyer, par principe, au droit comptable en ce qui concerne la détermination du bénéfice imposable. Le droit comptable constitue en ce domaine un "Massgeblichkeitsprinzip" ou "principe de la détermination". Ce résultat comptable est celui qui ressort des comptes individuels établis conformément aux dispositions de droit commercial. Il s'agit en premier lieu des art. 957 ss. CO qui fixent les règles générales applicables à la comptabilité commerciale. Ce cadre législatif, qui date de 1936, s'applique à tous les sujets de droit astreints à tenir une comptabilité. Le droit de la société anonyme est toutefois régi par des règles spéciales (art. 662 à 673) plus récentes, qui complètent ou dérogent aux art. 957 ss. (CR, op. cit., Danon, n. 4 ad art. 57-58) En principe, en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie d'une présomption d'exactitude. Ainsi, le contribuable et l'autorité fiscale sont tous deux liés par le bilan annuel et le compte de pertes et profits établis conformément aux principes comptables. En revanche, si les principes comptables sont violés et que le compte de pertes et profits ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur, comme au détriment du contribuable (TF 2A.195/2005 du 16 février 2005, consid. 2.1 ; Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, Archives 37, 137, 142). Le fardeau de la preuve est alors renversé et il incombe au contribuable d'apporter d'une autre manière la preuve de l'exactitude de sa comptabilité, la seule vraisemblance n'étant pas suffisante. En revanche, la commission d'une soustraction fiscale doit être prouvée par l'autorité fiscale. 5.2) Pour les périodes fiscales 1995 à 2000, qui ont fait l'objet d'une taxation définitive et exécutoire, la reprise est soumise aux conditions du rappel, qui seule autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. Sur le plan procédural, on relève que le rappel d'impôt est notifié à l'issue d'une procédure de révision au détriment du contribuable. Il s'agit d'une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (v. arrêts FI 1995.0046 du 13 juin 1996, FI 1994.0065 du 18 août 1995, FI 1993.0053 du 20 décembre 1994, FI 1993.0016 du 10 mai 1994). En matière d'impôt direct cantonal et communal, la procédure de révision était, jusqu'au 31 décembre 2000, réglée aux art. 107 à 109 aLI. L'art. 109 al. 1, première phrase, aLI permettait à l'autorité de taxation de réviser la taxation définitive en défaveur du contribuable dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision,

lorsqu'elle découvrait des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (arrêts FI 1993.0100 du 28 octobre 1994 et FI 1993.0101 du 15 mars 1995), cette règle exigeait seulement que la procédure de révision soit entamée dans le délai de trois mois dès la découverte du motif de révision, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. Toutefois, lorsque le motif de révision était lié à une soustraction, le délai unique de l'art. 133 aLI, soit quatre ans après la fin de la période de taxation, était seul applicable (cf. TA, arrêt FI.1996.0053 du 2 septembre 1997, consid. 4). Cette disposition a été remplacée par l'art. 207 al. 1 LI, qui dispose que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation passée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante. Tant s'agissant de l'ancien que du nouveau texte, on entend par faits nouveaux des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement. Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (de manière générale, cf. les art. 136, notamment let. d, et 137, notamment let. b, OJF et, sur cette question, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3, p. 26 ss. et les références citées; v. aussi, Pierre Moor, Droit administratif, II, Berne 1991, n° 2.4.4.1; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, nos 1300 et ss; v. aussi, Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 1 et ss). Entre autres conditions, il faudrait par conséquent, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait, postérieurement à cette dernière, découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et qu'elle ait été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, de retenir dans sa décision. Les faits et preuves invoqués doivent être pertinents; selon Moor, ils le sont s'il y a lieu d'admettre qu'ils eussent amenés à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (ibid., p. 230; v. en outre plus généralement sur cette question, Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 96-97). En matière d'impôt fédéral direct, la LIFD prévoit à son art. 151 al. 1, le rappel d'impôt, notamment lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète. Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus exclusivement de la commission d'une infraction fiscale (voir FI 1996.0053 consid. 4b du 2 septembre 1997; au surplus sur ce point Hugo Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in Archives 61, 447 ss., spéc. p. 453 s.; v. aussi Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Berne 1995, p. 234 ss; voir aussi Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, no 26, dans lequel est rappelé le système mis

en oeuvre par l'AIFD, et 33 s. ad art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD). 5.3) On rappellera que la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD; art. 201 LI). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD, 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998*, n° 8 p. 393; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse 3ème éd.*, Berne 1994, p. 58/59) ; dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a confirmé plusieurs fois ce principe (v. arrêts FI 2002.0043 du 10 mars 2003 ; FI 2000.0003 du 29 juin 2000 ; FI 1997.0049 du 15 avril 1999 ; FI 1992.0082 du 12 février 1993). En effet, les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (cf. art. 126 al. 1 LIFD, 90 al. 2 aLI et 176 al. 1 LI ; v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd.*, Lausanne 1998, p. 142; Martin Zweifel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, ad art. 42 LHID, n° 2, p. 496) ; cette obligation s'étend du reste à la procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI ; cf. Klaus A. Vallender, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b*, ad art. 153 LIFD n° 4, p. 415). S'agissant du fardeau de la preuve, on retient dans la règle qu'il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent (ATF 105 Ib 382) ; le contribuable, pour sa part, doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 CC selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in: *Les procédures en droit fiscal*, OREF, 1997, pp. 136-137). Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires ; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (v., outre Rivier, *ibid.*, Walter Ryser / Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne 2001, 4e éd., p. 462). Le Tribunal administratif a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et 201 LI) et peut demander un complément d'instruction. Il apprécie les preuves apportées par les parties et a un large pouvoir d'appréciation dans ce domaine (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). 5.4) En droit fédéral, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, p. 454; Arch. 54, p. 660; Arch. 56, p. 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc; elle est réprimée par l'art. 176 LIFD. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, d'autre part, que ces montants

soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p.15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; Arch. 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 CP. Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B. 101.9 n° 6 et les références citées). En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, l'ancienne LI n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 aLI consacre uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat.

E. 6

Après ces quelques considérations générales, il convient d'examiner dans le détail les reprises effectuées par l'ACI et entièrement contestées par la recourante. On précisera d'ores et déjà ici que, en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, la période fiscale 1999, comme mentionné ci-dessus, est prescrite tant au niveau du droit de taxer qu'en matière de poursuite pénale. En conséquence, même si les reprises effectuées devaient être confirmées, elles ne pourraient concerner cette période fiscale. Dans sa décision sur réclamation, l'ACI a déterminé deux groupes de reprises, les charges non justifiées commercialement et le chiffre d'affaires non comptabilisé. 6.1) Charges non justifiées commercialement. 6.1.1) Frais de sous-traitance non probants 6.1.1.1) Sous ce poste, l'ACI a repris le deux tiers des montants inscrits dans le compte no 4460 intitulé "sous-traitant" de X. _____ de 1995 à

2002. Ce compte correspond aux factures émises par A.X. _____ à l'égard de X. _____ pour les prestations qu'elle aurait effectuées pour elle durant les années 1995 à 2002. Ce compte 4460 présentait les montants suivants: 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 486'100 fr. 660'000 fr. 1'022'424 fr. 60 1'172'000 USD 470'000 USD 434'794 fr. 50 870'173 fr 709'086 fr. 6.1.1.2) L'ACI a repris deux tiers de ces montants au motif en substance que la facturation de ces frais de sous-traitant "était fictive et avait pour but de permettre à l'actionnaire ultime du groupe de prélever des liquidités sur les comptes de X. _____ et de créditer ces montants sur des comptes dont il était l'ayant droit économique." Selon l'ACI, la facturation de A.X. _____ comportait deux volets. Un premier volet, non contesté, correspondant aux coûts de fonctionnement de A.X. _____ et qui étaient facturés mensuellement à X. _____ qui les payait par virement bancaire. Ce chiffre d'affaires de A.X. _____ était comptabilisé dans le compte de charge de X. _____ sous un poste 3000 intitulé "Fournitures". Le deuxième volet a trait au compte 4460 précité. Sous ce compte, X. _____ comptabilisait des factures de A.X. _____, établies a posteriori, mais qui ne figuraient pas en tant que recettes dans les comptes de A.X. _____. Le montant des factures était bien prélevé du compte de X. _____, mais en espèce ou sous forme de chèque, et n'était pas versé à A.X. _____. L'ACI a résumé de la manière suivante le système de prélèvement de ces montants: "a) comptabilisation de factures fictives (par tranche variant de CHF 100'000.- à CHF 400'000.-). Ecriture de type "frais de sous-traitance à c/c X. _____ Romania". b) Prélèvement en espèces de fonds sur les comptes bancaires en vue du règlement de ces factures contre remise d'une quittance fictive soi-disant établie par X. _____ Romania (système pratiqué jusqu'en 2000) Ecriture de type "c/c X. _____ Romania à liquidités" c) Dès 2000, une étape supplémentaire est ajoutée pour X. _____ SA, M. A.Y. _____ se substituant à X. _____ SA à l'égard de X. _____ Romania en reprenant à son nom et en partie les dettes correspondantes inscrites au bilan de la société suisse. Ecriture de type "c/c X. _____ Romania à c/c actionnaire" d) L'actionnaire prélève les fonds en espèces sur les comptes bancaires de X. _____. Ecriture de type "c/c actionnaire à liquidités". Dès lors que A.X. _____ n'avait pas enregistré de recettes, l'ACI a cherché à connaître la destination de ces fonds sortis des comptes de X. _____. Selon l'ACI, seule une partie de la version d'A.Y. _____ sur ce point est correcte en ce sens qu'une part de ces fonds, évaluée à un tiers par l'ACI, a servi à payer les employés roumains de A.X. _____ au noir. Quant à l'autre partie, l'ACI a déterminé que, contrairement à ce qu'a soutenu A.Y. _____, soit que ces fonds servaient pour le roulement du groupe, ils avaient en réalité été versés sur des comptes bancaires dont le seul ayant droit économique était A.Y. _____, ce qui démontrait que ces charges n'étaient pas justifiées commercialement.

6.1.1.3) La recourante conteste ce point de vue à plusieurs titres: Tout d'abord, elle considère que l'ACI a effectué sa reprise de deux tiers précitée en se fondant sur l'hypothèse que les droits de propriété intellectuelle sur les logiciels commercialisés par le groupe X. _____ appartiennent à X. _____. Or, selon elle, cette hypothèse est fautive. Elle appuie son raisonnement sur un avis de droit qu'elle avait requis de M. Cherpillod, professeur en droit à l'Université de Lausanne, en 2004. On peut en extraire les passages suivants: " I. Faits Les faits qui m'ont été exposés sont les suivants. A. M. A.Y. _____, citoyen roumain, et vivant en Suisse depuis les années 80, a eu l'idée d'une plate-forme et de logiciels notamment pour le traitement d'ordres en bourse et d'autres opérations au moyen d'une plate-forme utilisée par des courtiers. B. Au début des années 90, les sociétés X. _____ (ci-après S. _____), à St-Sulpice, et X. _____ Roumanie (ci-après

A.X. _____ SA) ont été constituées. C. A.X. _____ SA s'est chargée du développement des logiciels, avec un personnel assez nombreux en Roumanie (40 personnes aujourd'hui). S. _____ se chargeait du contact avec la clientèle et du marketing. Il s'agit d'une petite société qui n'emploie que quelques employés. D. Une société de droit du Liechtenstein, X. _____, (ci-après B.X. _____) a été constituée en 1999. E. Suite à la constitution de B.X. _____, le marketing à l'échelon international a été fait par l'entremise de cette société. En revanche, le développement informatique s'est poursuivi chez A.X. _____ SA. F. Jusqu'à la fin des années 90, aucun document n'a été établi pour régir les relations entre les diverses sociétés mentionnées ci-dessus. G. Par la suite, un projet de contrat entre X et B.X. _____ prévoyait que X, titulaire des droits sur le logiciel, cédait ses droits à B.X. _____ au Liechtenstein; la rémunération de cette cession n'était pas spécifiée. Un deuxième projet de contrat entre B.X. _____ et A.X. _____ SA prévoyait une licence en faveur de A.X. _____ SA pour l'Europe. Un troisième projet prévoyait une sous-licence concédée par A.X. _____ SA à une société suisse pour la distribution sur un territoire non défini. H. Il s'agissait seulement de projets, qui n'ont jamais été conclus formellement. Ils n'ont même jamais été suivis d'effets comme tels (en particulier, A.X. _____ SA ne s'est jamais occupée de la commercialisation ou du marketing du logiciel; en outre, aucune redevance n'a jamais été versée par A.X. _____ SA à B.X. _____). I. Les activités de vente ont été exécutées par S. _____ (et également B.X. _____ depuis 1999). J. En ce qui concerne le développement du logiciel, il a été confié à des développeurs en Roumanie, qui sont devenus employés de A.X. _____ SA dès sa création. Tous les développeurs sont des employés de A.X. _____ SA. Le travail de développement est donc entièrement exécuté en Roumanie par des employés de A.X. _____ SA. C'est A.X. _____ SA qui les rémunère, à l'exception d'une rémunération additionnelle qui a été virée par S. _____ sur des comptes de sociétés offshore. K. La maintenance des logiciels est exécutée en Roumanie par des employés de A.X. _____ SA (par un système de remote access, et par détachement d'un employé on site si nécessaire le cas échéant). L. A.X. _____ SA, n'ayant aucune activité de vente, a régulièrement été «alimentée» par des versements effectués par S. _____. Ainsi, des montants importants ont été payés par S. _____ à A.X. _____ SA, notamment pour lui rembourser des frais. M. B.X. _____, de son côté, a eu seulement des revenus provenant de la vente à des tiers, et n'a jamais reçu de versement de A.X. _____ SA ni de S. _____. N. Aucun apport de droits ni aucune cession n'ont été spécifiés. (...) II. Question La question qui m'est soumise est de savoir qui est titulaire des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels commercialisés par S. _____ et B.X. _____. (...) d) Conclusions En résumé, on parvient aux conclusions suivantes: a) A.X. _____ SA est titulaire originaire des droits d'auteur portant sur les logiciels; b) en application du droit roumain, auquel renvoient les art. 117 et 122 LDIP, A.X. _____ SA est demeurée titulaire des droits sur les logiciels; c) en application du droit suisse, les règles d'interprétation des contrats portant sur des droits d'auteur conduisent à admettre l'existence d'une licence par laquelle A.X. _____ SA a concédé à S. _____ (et à B.X. _____) le droit de distribuer les logiciels qu'elle avait créés. Ce droit s'analyse comme une licence de distribution. La licence n'impliquant qu'une simple autorisation d'exploiter à l'exclusion de toute cession proprement dite, il en résulte qu'en droit suisse également, on doit considérer que A.X. _____ SA est donc restée seule titulaire des droits d'auteur sur les logiciels." Dès lors que, pour la recourante, elle ne détient pas les droits de propriété intellectuelle des produits du groupe, c'est sa rémunération

dans le cadre de la distribution des produits X. _____ qui sont taxés. Sur la base d'une expertise qu'elle a fait réaliser aussi en 2004 par une fiduciaire chargée d'examiner la répartition internationale des produits du secteur informatique du groupe X. _____, la recourante prétend qu' "à supposer que les bénéfices nets de B.X. _____ soient à [lui] imputer fiscalement (comme le soutient l'ACI dans la décision querellée), le principe de pleine concurrence qui doit être respecté entre proches [car l'actionnaire majoritaire des deux sociétés est A.Y. _____] a pour effet que [son] bénéfice net "consolidé" n'est pas supérieur à celui qui a effectivement été comptabilisé et déclaré (...) ". Deuxièmement, la recourante, dans l'hypothèse où il serait admis que les droits de propriété intellectuelle lui appartiennent, allègue que les charges comptabilisées étaient justifiées commercialement. Pour ce faire, elle se fonde à nouveau sur deux expertises qu'elle a requises et qui ont été rendues en août 2009, respectivement par Silvio Munari, professeur honoraire à la Faculté des Hautes Etudes commerciales de Lausanne, et par la fiduciaire déjà mandatée en 2004. Selon elle, ces expertises "permettent de démontrer à satisfaction de droit que, d'une part, A.X. _____ SA a effectivement fourni des prestations considérables à S. _____-B.X. _____, ces prestations représentant un travail de plus de 1'000 années/hommes et que, d'autre part, les sommes passées en charges chez S. _____-B.X. _____ et payées à A.X. _____ SA pour ses prestations de développement sont inférieures au prix du marché pour des prestations comparables." Enfin, la recourante soutient encore que, si l'on devait admettre qu'une partie des charges de sous-traitance est excessive, la procédure de rappel d'impôt ne serait pas ouverte au motif que cet excès serait le résultat d'une sous-évaluation des montants imposables. Or, selon la doctrine, ce cas ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, sauf si les éléments à la base de l'évaluation étaient faux ou incomplets. 6.1.1.4) En réponse aux arguments soulevés par la recourante, l'autorité intimée a relevé que l'expertise du Pr. Cherpillod reposait sur des faits erronés, dès lors qu'il n'était pas au courant qu'il existait un contrat du 10 février 1993 régissant les relations entre X. _____ et A.X. _____. Dès lors, elle considère que cette expertise n'est en l'espèce pas pertinente, tout comme celle de la fiduciaire qui s'était basée sur celle du Pr. Cherpillod. Sur ce point, l'autorité intimée souligne encore qu'en vertu du principe de "Massgeblichkeits", la recourante ne peut soutenir aujourd'hui que ces charges sont consécutives à des redevances de licence, alors qu'elle les a toujours comptabilisées dans un compte sous-traitant. En ce qui concerne l'application des règles sur le rappel d'impôt au cas d'espèce, l'ACI conteste le raisonnement de la recourante en ce sens qu'elle considère qu'il existe bien des faits nouveaux justifiant un rappel. Elle en voit ainsi notamment dans le fait que les charges litigieuses étaient fondées sur des fausses factures, fait qu'il n'était pas possible de vérifier pour un taxateur, ou encore dans sa découverte d'une entité off-shore au Liechtenstein, ou enfin dans la découverte du fait que la société D. _____ AG était un société qui dépendait économiquement de l'actionnaire de X. _____. Enfin, l'autorité intimée considère que l'expertise de la fiduciaire d'août 2009 ne peut être suivie pour démontrer que les charge étaient justifiées commercialement, dès lors que cette expertise a été rédigée en faisant fi des principes comptables et des règles fiscales suisses. 6.1.1.5) En l'espèce, sur la base des éléments mis en exergue par l'autorité intimée, il ne fait pas de doute que la recourante a augmenté de manière injustifiée, par des factures fictives, le compte no 4460 et a ainsi cherché à diminuer son bénéfice imposable. Comme le démontre l'ACI, on ne peut suivre la recourante lorsqu'elle allègue que ce poste couvre sa rémunération dans le cadre de la distribution des produits X. _____. A la lecture de l'expertise du Pr. Cherpillod, il est clair que ce dernier ne détenait pas tous les

documents lui permettant d'établir à qui appartenait les droits de propriété intellectuelle sur les logiciels du groupe X._____. Les pièces au dossier démontrent l'existence d'un contrat entre X._____ et A.X._____, signé le 10 février 1993, régissant leur relation et notamment la question de la propriété des logiciels du groupe X._____. Ce contrat indique très précisément que X._____ "est l'unique propriétaire du PRODUIT, elle est seule habilitée à distribuer des licences d'exploitation ou à céder tout autre droit qui relèvent de la propriété intellectuelle". Or, il n'est aucunement fait mention de cette pièce essentielle dans l'expertise du Pr. Cherpillod, produit par la recourante. Fondée sur un état de fait erroné et surtout, rédigée uniquement à la demande de la recourante, cette expertise ne peut être suivie dans le cas d'espèce. Ainsi, le contrat de 1993 n'ayant jamais été résilié – toutes les démarches entreprises dans ce sens en 2001 n'ont pas abouti – c'est à bon droit que l'ACI a considéré que X._____ était la propriétaire des droits de propriété intellectuelle sur les produits du groupe X._____. En outre, cet argument de la recourante ne peut de toute manière être suivi pour un autre motif. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD dispose que le bénéfice imposable correspond au solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Comme déjà mentionné, ce texte exprime le choix du législateur de renvoyer, par principe, au droit comptable en ce qui concerne la détermination du bénéfice imposable. Autrement dit, le droit comptable constitue en ce domaine un *Massgeblichkeitsprinzip* ou, si l'on préfère un "principe de déterminance" (CR, op. cit., Danon, n. 3 ad art. 57-58, p. 716). Matériellement, le renvoi au droit comptable a pour conséquence que l'ensemble des normes et principes comptables est repris par le droit fiscal (ibidem, n. 34, p. 727). Formellement, la détermination du résultat imposable se base sur le bilan commercial tel qu'établi concrètement par la personne morale assujettie (ibidem, n. 47, p. 730). Cette autorité formelle du droit comptable déploie un effet contraignant pour le contribuable en ce sens notamment qu'il est lié par son mode de comptabilisation (ibidem, n. 51, p. 731). Ainsi, dans le cas présent, la recourante ne peut prétendre que les sommes comptabilisées dans le compte litigieux seraient des redevances de licence, alors qu'elle les a toujours été comptabilisées à titre de frais de sous-traitance. Dès lors, même si l'on avait admis que X._____ n'était pas propriétaire des droits de propriété intellectuelle sur les logiciels créés par le groupe X._____, son explication aurait de toute manière dû être rejetée pour ce motif-ci. Il n'en va pas autrement de l'autre argument soulevé par X._____ pour démontrer que ces charges étaient justifiées commercialement. Comme le relève à juste titre l'ACI, on ne peut se fier à l'expertise comptable de 2009 produite par la recourante. A nouveau, cette expertise n'est le fait que de la recourante et en outre, elle ne respecte aucunement les principes comptables suisses ou les règles fiscales suisses. Sa portée est donc nulle. Enfin, le dernier argument de la recourante selon lequel la procédure de révision ne serait pas applicable au motif que l'on est uniquement en présence d'une sous-évaluation d'une charge, ce qui ne constitue pas un motif de révision, il doit à nouveau être écarté. En effet, c'est à bon droit que l'ACI a procédé à une révision des décisions de taxation entrées en force. Contrairement à ce que soutient la recourante, il existe bien des faits nouveaux justifiant une telle opération. L'autorité intimée, lorsqu'elle a procédé aux taxations litigieuses, l'a fait sur la base des documents que lui avait été remis par la recourante et sur lesquels elle était censée pouvoir se fier. Or, après les décisions de taxation, elle a découvert, ce qu'elle n'était pas en mesure de faire avant, que les factures justifiant les frais de sous-traitance étaient fictives et que la recourante avait mis en place tout un système de transfert de fonds à une entité off-shore. En conclusion, c'est à bon droit que l'ACI a repris une partie des montants comptabilisés dans le compte "frais de

sous-traitance". Son appréciation de la quotité de la reprise peut également être confirmée au vu des motifs complets et convaincants avancés et auxquels il convient d'adhérer. La décision attaquée doit donc être confirmée sur ce point.

6.1.2) Frais relatifs à un aéronef non justifiés commercialement

6.1.2.1) L'ACI a repris sous ce poste 80% des montants figurant dans le compte 4310 intitulé "Frais location d'avion" de X. _____ pour les années 2000 à 2002 correspondant aux factures émises par D. _____ AG pour les frais de location du Pilatus PC-12/45. Ce compte 4310 présentait les montants suivants: 2000 2001 2002
151'200 fr. 339'624 fr. 16 186'732 fr.

6.1.2.2) L'ACI a justifié la reprise précitée en avançant que la plupart des vols effectués et facturés n'avaient aucun caractère commercial. Pour preuve, elle a relevé les éléments suivants en se référant tant au compte de X. _____ que de S. _____, ces deux sociétés usant de l'avion: - tous les frais relatifs à l'utilisation du premier avion acquis, soit le Piper Dakota, de 1998 à 2000, ont été soit transférés, soit extournés, vers le compte privé de l'actionnaire A.Y. _____, soit comptabilisés directement dans ce compte privé. - A.Y. _____, de son propre aveu, a constitué les sociétés D. _____ AG et K. _____ SA sur le conseil de sa fiduciaire qui doutait que l'autorité fiscale vaudoise accepte que les frais d'avion soit admis tels quels dans la société principale du groupe, soit X. _____. - Sur la base des données établies par le DEF, les clients du groupe se trouvent à Genève (11), Lausanne (4), Neuchâtel (2), St-Gall (1), Lugano (1), Luxembourg (2), Milan (1) et Neuilly-sur-Seine (1). Si l'on met en relation le siège de ces clients et celui de A.X. _____, avec le nombre de vols à destination de ces sièges pour les années en cause, il appert qu'en 2000, sur 220 destinations, 185 n'avaient pas de lien avec les clients du groupe, en 2001, sur 123 destinations, 75 n'avaient aucun lien avec les clients du groupe et en 2002, sur 132 destinations, 111 n'avaient aucun lien avec un client, soit en moyenne près de 80% des destinations. - S'agissant des déplacements en Suisse, la justification commerciale pour X. _____ de prendre en charges des frais de location d'un avion pour des déplacements de St-Sulpice à Genève n'est pas avérée. - M. A.Y. _____ a admis que l'avion en cause a été utilisé à l'occasion de vacances familiales, mais les comptes de D. _____ AG ne présentent aucune part privée compensant cet usage. - Un tiers des vols ont été effectués le week-end. - L'enquête menée a en outre permis de démontrer que la facturation des frais de location de l'avion était pour le moins fantaisiste.

6.1.2.3) Dans son recours, X. _____ allègue que cette reprise de l'autorité intimée doit être annulée. En premier lieu, l'ACI n'a pas démontré que les frais facturés ne lui auraient pas permis de réaliser son but statutaire. En ce sens, les charges comptabilisées sont donc justifiées commercialement. Deuxièmement, la recourante considère que ces vols étaient justifiés car ils ont servi à transporter du matériel ou des employés, pour prendre part à des foires professionnelles en Europe, pour se déplacer auprès de clients en Suisse et en Europe ou encore pour transporter des clients potentiels ou pour des opérations de marketing. Enfin, X. _____ soutient qu'il est parfois nécessaire d'assurer un service de dépannage dans les locaux de ses clients, ce qui justifie l'usage d'un avion privé, le transport aérien public n'étant pas assez fiable au niveau de ses horaires.

6.1.2.4) En réponse aux arguments de la recourante, l'ACI a relevé dans des déterminations qu'aucune preuve n'a été apportée quant à l'utilité des vols en cause. En outre, les déclarations de la recourante ne sont pas du tout corroborées par les chiffres établis par le DEF en ce sens par exemple qu'il n'y a aucun vol à destination du Liechtenstein entre 2000 et 2002, de sorte qu'il n'est pas plausible que X. _____ ait transporté du matériel ou des employés dans ce pays, comme elle l'affirme. Quant à l'utilisation de cet avion à des fins de marketing, l'autorité intimée rejette cette théorie dans la mesure où X. _____ doit se voir imputer les frais tels qu'elle

les a toujours comptabilisés, soit à titre de frais de location d'avion et non de frais publicitaires. De toute manière, même à titre de frais publicitaires, les montants en cause ne sauraient être admis, de telles dépenses avec un avion privé consistant généralement à soutenir financièrement le hobby d'une actionnaire, ce qui apparaît être le cas en l'espèce, la participation assidue d'A.Y. _____ à des rallyes s'apparentant plutôt à un loisir. Enfin, en ce qui concerne les dépannages à l'étranger, l'ACI considère que cette justification n'est pas plausible. En effet, ce n'est pas A.Y. _____ qui aurait pu se charger de ces dépannages puisqu'il prétend ne rien connaître à l'informatique. Il aurait donc fallu aller chercher des employés qualifiés en Roumanie. Or, en 2000 par exemple, seul deux des vols litigieux ont été à destination de la Roumanie.

6.1.2.5) En l'occurrence, compte tenu des éléments au dossier, le tribunal fait sienne l'argumentation de l'autorité intimée qu'il juge complète et convaincante. On relèvera tout particulièrement sur ce point que l'enquête du DEF a permis d'établir qu'environ 80% des vols effectués entre 2000 et 2002 n'avaient pas pour destination le siège d'un des client du groupe X. _____. Ce point permet d'établir qu'il y a eu surfacturation des frais de location d'un avion dans le cas d'espèce. De plus, aucun des arguments de la recourante n'est étayé sérieusement, de telle sorte qu'ils ne peuvent être que rejetés. Les reprises effectuées par l'autorité intimée sous ce poste doivent donc être confirmées.

6.2) Chiffre d'affaires non comptabilisé

6.2.1) Cette reprise a pour objet d'attribuer à la recourante le résultat comptabilisé dans les comptes de B.X. _____ dès 1999, date de sa création, ainsi que les charges non justifiées commercialement de celle-ci, soit les frais de sous-traitance non probants et les frais d'avion. Cette reprise peut se résumer ainsi:

Année	Résultat annuel B.X. _____
1999	27'922 fr.
2000	10'004 fr.
2001	1'770'359 fr.
2002	1'255'632 fr.
Total	3'063'917 fr.

Frais de sous-traitance non probants 513'500 fr.
224'562 fr. 0 700'000 fr. 1'438'062 fr. ./.

Part admise de 1/3 - 171'167 fr. - 74'854 fr. - - 233'333 fr - 479'354 fr.

Frais d'avion non justifiés 459'050 fr. 465'230 fr. 711'345 fr. 1'635'625 fr. ./.

Part admise de 20% - 91'810 fr. - 93'046 fr. - 142'269 fr. - 327'125 fr. Total 370'255 fr. 526'952 fr. 2'994'357 fr. 2'142'543 fr. 5'331'125 fr.

6.2.2) En ce qui concerne le résultat annuel de B.X. _____, l'autorité intimée considère, dans sa décision sur réclamation, que cette société n'a pas d'existence propre et qu'il est insolite qu'elle relève du droit liechtensteinois. En réalité, cette localisation de la société a permis à X. _____ de réaliser une économie d'impôt indue puisqu'elle découlait de la seule existence de B.X. _____. En outre, pour l'ACI, il existe une véritable perméabilité entre les deux structures, ce qui démontre également le caractère insolite de B.X. _____. En résumé, l'autorité intimée estime qu'il convient de faire application du principe du "Durchgriff" et d'imputer les résultats de B.X. _____ à son propriétaire économique. Pour fonder son raisonnement, l'ACI s'est basé sur les indices suivants recueillis par le DEF: "- B.X. _____ a été constituée au Liechtenstein, pays dont les règles juridiques favorisent la domiciliation fictive des sociétés (Revue fiscale 2006, p. 534); - B.X. _____, société sise au Liechtenstein, est détenue en cascade par un établissement liechtensteinois, lui-même détenu par une fondation liechtensteinoise (...), dont M. A.Y. _____ est ayant droit économique mais qui ne figurent pas dans l'état des titres de ce dernier (...); cette structure permet à M. A.Y. _____ de dissimuler qu'il est l'ayant droit économique de B.X. _____; - M. A.Y. _____ est également l'ayant droit économique de X. _____ SA dont il détient avec son épouse l'entier du capital-actions; - Selon les extraits du registre du commerce, le but social de B.X. _____ est identique à celui de X. _____ SA (...); - Jusqu'au 8 mars 1999, date de la création de B.X. _____, les factures concernant les clients étrangers étaient comptabilisées dans les comptes de X. _____ SA (...). Depuis

cette date, ces mêmes transactions sont comptabilisées dans les comptes de B.X. _____ et n'apparaissent plus dans les comptes de X. _____ SA alors que les factures adressées par B.X. _____ font encore référence au contrat signé en 1996 par X. _____ SA (et non B.X. _____) avec le client étranger (...); M. A.Y. _____ a d'ailleurs confirmé en audition que "de manière générale, au début X. _____ SA vendait pour des clients suisses et internationaux. A partir de 1999, X. _____ International AG vendait aux clients internationaux" (...); - Comme précisé ci-dessus, un contrat régissait les relations entre X. _____ SA et X. _____ Romania concernant les droits sur le logiciel développé par cette dernière pour le compte de X. _____ SA qui, à teneur dudit contrat détenait tous les droits sur le PRODUIT développé par X. _____ Romania (...); selon un projet de contrat entre X. _____ International SA et X. _____ Romania reproduisant le même schéma que pour la relation X. _____ SA/X. _____ Romania, les droits sur le logiciel 1***** étaient propriété de B.X. _____ (...); - M. A.Y. _____ est administrateur de B.X. _____ et signe individuellement pour la société; les autres administrateurs, MM. A. _____ et C. _____ ne sont que des hommes de paille et n'interviennent pas dans la gestion de la société (pièces ... d'où il ressort que les administrateurs ne font que réceptionner les contrats conclus par la société ou donner de simples avis sur des questions de droit liechtensteinois sans participer à la gestion de la société); - Tous les contrats signés entre B.X. _____ et ses clients l'ont été de la main de M. A.Y. _____. De plus, la plupart des contrats sont signés en Suisse et tous indiquent qu'en cas de litige, le droit suisse est applicable et le for juridique est à Lausanne; enfin, les contrats originaux sont conservés en Suisse, seules les premières et dernières pages étant envoyées au Liechtenstein (...); - M. A.Y. _____ a, sous sa seule signature, fait ouvrir en date du 18 novembre 1999 la relation de compte no 244226 auprès du Crédit Suisse Morges au nom de B.X. _____; selon le formulaire A de la convention de diligence des banques, M. A.Y. _____ est le seul et unique ayant droit économique des valeurs patrimoniales déposées sur ce compte et lui seul prend les décisions en matière des placements des avoirs déposés sur le compte (...); - Le travail administratif de B.X. _____ est effectué depuis le bureau de St-Sulpice (...); ainsi, sur la base du programme de base de données Filemaker Pro saisi à St-Sulpice, la DAPE a imprimé une liste des adresses clients de X. _____ et un double des factures établies par B.X. _____ à ces mêmes clients depuis les locaux de X. _____ SA en Suisse, (...); - Les doubles des factures de B.X. _____, les lettres d'accompagnement et le logiciel de facturation FileMaker Pro ont été retrouvés dans les locaux de X. _____ SA, à St Sulpice (...); - Les factures de X. _____ SA et de B.X. _____ sont signées par Mme B.Y. _____ (...); - Les relevés de consommation du serveur S. _____ pour le service 1*****, serveur qui est localisé dans l'immeuble de X. _____ SA à St-Sulpice, sont établis pour les clients de X. _____ SA et de B.X. _____ et indiquent le même site internet (www.X. _____ .com) et la même adresse Email (marketing@X. _____ .com) comme adresse de contact; le site internet ne fait aucune référence à des forces de vente ou une quelconque activité du groupe X. _____ au Liechtenstein; tout apparaît comme étant dirigé depuis la Suisse (...); - De nombreux documents sont signés au nom et pour le compte de B.X. _____ par M. A.Y. _____, par son épouse, Mme B.Y. _____ ou par M. L. _____, qui était le beau-frère des époux Y. _____, tous trois étant domiciliés à l'époque en Suisse, à St-Sulpice (...); en 1999, Q. _____, client étranger de X. _____, qui jusqu'alors s'adressait à X. _____ SA à St-Sulpice a, dans un premier temps, changé de destinataire dans ses

courriers, s'adressant alors à B.X. _____, mais toujours à St-Sulpice (...); dans sa demande en paiement contre Q. _____ pour obtenir une indemnisation pour la localisation du serveur "R. _____" dans ses locaux, X. _____ a demandé une indemnité pour les années 1997 à 2000 alors que dès 1999, c'est X. _____ International SA qui facturait le service S. _____ à Q. _____ (...); - Les recettes ainsi que les dépenses courantes de B.X. _____ ont toujours été encaissées respectivement décaissées des comptes ouverts auprès du Crédit Suisse à Morges, no *****. Aucun autre compte bancaire ne figure au bilan de B.X. _____ (...); - Les seuls frais payés par B.X. _____ pour des prestations au Liechtenstein sont des frais de domiciliation. Tous les autres frais payés à des tiers et comptabilisés dans les comptes de B.X. _____ sont des dépenses effectuées en Suisse ou en dehors du Liechtenstein à l'occasion de voyages. Les comptes ne font donc mention ni de salaires, ni de commissions; ni de loyers payés au Liechtenstein; par ailleurs, les comptes contiennent des frais de nourriture des employés roumains travaillant en Suisse (les achats répertoriés étant fait principalement à la Migros, Coop et à Aligro pour un montant d'environ 46'000.- pendant l'année 2000 (...); - Les pièces comptables cohabitaient sans distinction les unes avec les autres dans les locaux de X. _____ SA, et ce, jusqu'à leur comptabilisation. Ce n'est qu'après la comptabilisation que les pièces comptables étaient expédiées au Liechtenstein (...); - Les comptabilités de B.X. _____ et de S. _____ ont été établies par T. _____ SA à Epalinges et non pas par une fiduciaire sise au Liechtenstein (...); - L'organe de révision de B.X. _____ est U _____ SA, une société sise à Genève (...); - Les clients de B.X. _____ utilisent le même serveur que les clients de X. _____ SA, à savoir le serveur 1 ******, situé dans les locaux de X. _____ SA, à St-Sulpice (...); - Les comptes ont tenus en francs suisses (...); B.X. _____ a réalisé un bénéfice de CHF 1'770'000.- en 2001 et de CHF 1'250'000.- en 2002; l'impôt annuel forfaitaire dû par B.X. _____ au Liechtenstein est de CHF 1'000.-; en Suisse, l'impôt approximatif dû pour un tel bénéfice réalisé lors de ces deux exercices aurait été d'environ CHF 840'000.- (...); - Le 23 juin 2003, B.X. _____ a versé à son actionnaire, l'établissement H. _____, un dividende de CHF 2'000'000.- grevé d'un impôt de 4%, soit une charge d'impôt de CHF 80'000.-; ce montant à été reversé à la fondation F. _____ dont le bénéficiaire économique est également M. A.Y. _____ (...); si le dividende avait été versé directement à M. A.Y. _____ un impôt d'environ de CHF 700'000.- aurait été dû; la structure mise en place par M. A.Y. _____ avait donc pour but de dévier les bénéfices vers une société étrangère alors que celle-ci n'avait aucune justification sur le plan économique pour le groupe X. _____, permettant ainsi une économie d'impôt substantielle; - Hormis le fait que le chiffre d'affaires encaissé provenait essentiellement de l'étranger chez B.X. _____ alors qu'il était uniquement réalisé en Suisse pour X. _____ SA, on retrouve chez B.X. _____ le même système de facturation fictive de X. _____ Romania (...) et de comptabilisation de frais d'avion non justifiés commercialement (...); B.X. _____, sans disposer des infrastructures nécessaires à son activité, est donc uniquement la réplique liechtensteinoise de X. _____ SA, sa seule raison d'être étant de permettre une économie substantielle d'impôt pour la société X. _____ SA et partant, pour l'actionnaire ultime de la structure. Quant aux frais de sous-traitance non probants et aux frais d'avion, le raisonnement de l'autorité intimée pour la reprise, respectivement d'un tiers et de 80% de ces montants, est le même que celui tenu pour X. _____.

6.2.3) En l'espèce, cette fois encore, le tribunal fait siens les motifs de l'autorité intimée qu'il juge complets et convaincants. A la lumière de l'enquête menée par le DEF, dont l'ACI a repris les grandes lignes dans sa décision sur

réclamation, il ne fait pas de doute que B.X._____ a été créée dans le seul but de permettre à la recourante de diminuer son bénéfice, et ainsi sa charge fiscale. Cette société, au contraire de ce que soutient la recourante, n'avait pas d'existence propre et aucun motif ne justifie qu'elle ait été créée au Liechtenstein. Dans ce contexte, il convient de confirmer, dans son ensemble, la reprise opérée par l'autorité intimée sous ce point, les éléments retenus pour les charges non justifiées commercialement de X._____ s'appliquant mutatis mutandi à cette reprise également.

E. 7

Il reste à examiner le dernier objet du litige, soit les amendes prononcées à l'encontre de la recourante. 7.1) Il convient au préalable de déterminer le droit applicable pour la fixation des amendes. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, selon la règle de la *lex mitior* qui vaut en droit pénal (arrêts FI.2006.0065 du 29 novembre 2006; FI.1999.0016 et FI.1999.0020 du 19 décembre 2000, ainsi que les références citées). 7.1.1) En matière d'impôt fédéral direct, la question de la *lex mitior* ne se pose pas, dès lors que les périodes litigieuses sont toutes postérieures à l'entrée en vigueur de la LIFD. 7.1.2) En matière d'impôt cantonal et communal, le Tribunal administratif a déjà eu l'occasion de juger qu'en matière de soustraction consommée, l'art. 242 al. 4 LI était plus favorable que l'art. 128 al. 2 let. b aLI qui prévoit un plafond de l'amende beaucoup plus élevé (cinq fois le montant de l'impôt soustrait au lieu de trois fois; cf. arrêt FI.2005.0191 du 12 juillet 2006). En revanche, en matière de tentative de soustraction, il a considéré que l'art. 128 al. 2 let. a aLI était plus favorable que l'art. 243 LI, puisque la première de ces dispositions prévoit que la soustraction est réprimée par une majoration de 10% des éléments soustraits lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation (cf. arrêt FI.2006.0065 du 29 novembre 2006). Dans le cas contraire, si l'infraction n'est constatée qu'après la fin de la période de taxation, l'art. 243 LI se révèle plus favorable. En l'occurrence, l'amende pour la période 1999 sanctionne une soustraction consommée; les dispositions de la LI qui, comme on l'a vu, sont moins rigoureuses pour le contribuable devraient s'appliquer. Toutefois, comme mentionné, l'autorité intimée n'était pas en droit de poursuivre la recourante pour cette période fiscale, la prescription l'ayant atteinte. L'amende portant sur cette période doit donc simplement être annulée. L'amende pour la période 2000 sanctionne quant à elle une tentative de soustraction; il ne sera toutefois pas fait application de l'art. 128 al. 2 let. a aLI, étant donné que la soustraction a été constatée en 2004, soit après la fin des périodes de taxation, si bien qu'ici encore il sera fait application de l'art. 243 LI. En ce qui concerne finalement les périodes 2001 et 2002, dès lors que ces périodes sont postérieures à l'entrée en vigueur de la LI, la question du droit applicable ne se pose pas. 7.2) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave elle peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD, 243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 al. 2 LI). Conformément à l'art. 47 CP, la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier la situation de

l'auteur, le juge tiendra compte notamment du revenu et du capital, de l'état civil et des charges de famille, de sa profession et du gain qu'elle lui procure, de son âge et de son état de santé (cf. art. 34 CP); il convient notamment d'éviter que l'amende frappe plus durement celui qui est économiquement faible que celui qui est économiquement fort (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; 2P.237/2001 du 6 mars 2002, consid. 6.1, et les arrêts cités; arrêts FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 2b; FI.1993.0103 du 1^{er} novembre 1999, consid. 8c; FI.1997.0158 du 2 juillet 1998, consid. 2b; cf. également la circulaire n°21 de l'Administration fédérale des contributions, relative au rappel d'impôt et au droit fiscal pénal selon la LIFD, reproduite in: Archives 64 p. 539 ss, ch. 2.4). La peine "ordinaire" - qui correspond au montant de l'impôt soustrait - est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes (cf. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82 / Art. 83-222, édité par Martin Zweifel et Peter Athanas, Bâle/Genève/Munich 2000, Sieber, n. 45 ad art. 175 LIFD). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières (cf. Circulaire AFC n° 21 du 7.4.1995; RDAF 1996, 32). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, op.cit., p. 374 ch. 2.4). 7.3) 7.3.1) En l'occurrence, l'ACI a considéré que l'élément objectif de la soustraction fiscale était réalisé pour les trois reprises effectuées. En effet, en déviant sur une société off-shore une partie importante de son bénéfice et en comptabilisant à tort des charges non justifiées commercialement, la recourante a diminué indûment son bénéfice imposable. Elle a dès lors été taxée sur des montants trop bas et a violé son obligation de déclarer la totalité de ses revenus. En ce qui concerne l'élément subjectif de l'infraction, l'ACI a retenu qu'il était manifestement réalisé en ce sens que la recourante, agissant par le biais de ses organes, a déposé des déclarations d'impôt inexactes dans le but d'obtenir une taxation trop basse. L'intention de la recourante de diminuer ses revenus pour obtenir une taxation à son avantage peut se lire selon l'autorité intimée dans les actes suivants: - le système de facturation fictive de A.X. _____ à la recourante avait pour but de diminuer son bénéfice imposable et de détourner des montants sur des comptes bancaires dont A.Y. _____ était le détenteur économique. - les frais de location d'avion étaient pour une grande part des frais privés, ce que la recourante ne pouvait ignorer. - la création de B.X. _____ avait pour but de dévier une partie des bénéfices de X. _____ vers une entité off-shore. Enfin, au moment de fixer le montant de l'amende, l'autorité intimée a retenu à décharge que la recourante n'avait pas d'antécédents en matière pénale fiscale et, à charge, que l'infraction s'était déroulée sur une longue période (huit ans pour l'impôt fédéral, quatre ans pour l'impôt cantonal et communal), que le montant des éléments soustraits étaient conséquents, que la soustraction résultait d'un montage particulièrement astucieux, avec usage de structures étrangères, que des faux avaient été confectionnés, que l'activité incriminée avait notamment pour but de favoriser un actionnaire et que la recourante s'était adjoint les services de professionnels pour réaliser son montage. Considérant ces éléments, l'ACI a qualifié la faute de la recourante de grave et a fixé l'amende à une fois et demi le montant de l'impôt soustrait pour les années de soustraction consommée et a réduit cette quotité d'un tiers pour les années de soustraction

tentée. 7.3.2) La recourante soutient en ce qui concerne le montant de l'amende que si elle devait être condamnée pour soustraction d'impôt consommée ou tentée, il conviendrait de tenir compte des circonstances atténuantes suivantes: - l'influence de professionnels dans les décisions prises par X. _____ lorsqu'elle a créé les personnes morales off-shore. - l'absence d'antécédents pénaux fiscaux. - l'écoulement du temps relativement long depuis la commission des actes. Compte tenu de ce qui précède, la recourante estime que le montant de l'amende ne devrait pas être supérieur à une fois le montant de l'impôt soustrait pour la soustraction consommée et à 50% de ce montant pour la soustraction tentée. 7.3.3) Dans sa réponse, l'ACI a encore relevé ce qui suit sur les arguments de la recourante: "M. A.Y. _____, actionnaire et administrateur de X. _____ SA, tente de minimiser sa responsabilité dans la présente affaire et de la reporter sur ses mandataires; D'une part, il faut noter que, de toute évidence, M. A.Y. _____ n'est de loin pas aussi naïf et ignorant qu'il semble le prétendre. On rappelle qu'il est ingénieur, titulaire d'un MBA et un entrepreneur averti (toutes les coupures de journaux produites louent le succès exceptionnel de son entreprise X. _____). D'autre part, notre administration relève que, de jurisprudence constante, les actes des mandataires doivent être imputés au contribuable. M. A.Y. _____, qui s'est adjoint les services de professionnels de la fiscalité pour mettre sur pied les structures qui lui sont reprochées aujourd'hui, ne peut sérieusement soutenir qu'il n'avait pas compris, ni voulu les conséquences fiscales liées auxdites structures et aux moyens utilisés, notamment l'utilisation de fausses factures pour diminuer le résultat imposable de sa société suisse. Le fait de s'adjoindre les services de professionnels de la fiscalité dans le but de réaliser des économies d'impôt indues est plutôt un facteur aggravant qu'une circonstance atténuante. On s'aperçoit de plus, au cours de la procédure, que M. A.Y. _____, animateur du groupe X. _____, ne montre aucune volonté de régulariser sa situation et celle de ses sociétés sur le plan fiscal: d'une part la société n'a pas fourni de comptes définitifs pour les années qui ont suivi le contrôle et a présenté des résultats provisoires en chute libre malgré le succès auto-proclamé dans tous les journaux; d'autre part, la société liechtensteinoise, toujours existante, a engagé un responsable du marketing domicilié en Suisse, alors que pour justifier d'une réelle présence économique au Liechtenstein, elle aurait dû avoir de véritables ressources dans ce pays. Aussi, compte tenu de ce qui précède, notre administration ne peut que confirmer la quotité d'amendes prononcée à l'encontre de la société, cette quotité tenant d'ailleurs compte du temps écoulé depuis le début de l'enquête. Il est en effet rappelé que l'administration fiscale pourrait fixer une amende pouvant aller jusqu'à trois fois l'impôt soustrait et, dans le cas présent, l'autorité fiscale considère que, compte tenu de la gravité des faits incriminés, la fixation d'une quotité à une fois et demie tient déjà compte de toutes les circonstances et notamment de l'écoulement du temps." 7.4) En l'espèce, à l'exception de la période fiscale 1999, le montant des amendes prononcées par l'autorité intimée doit être confirmé. Ces amendes restent dans le cadre légal et elles ne sont pas fondées sur des critères étrangers à l'art. 47 CP. L'ACI a clairement exposé tant les éléments qui pouvaient être retenus à charge de la recourante que ceux pouvant s'avérer être à sa décharge. En cela, elle a opéré une juste application des principes décrits ci-dessus. En outre, compte tenu de l'importance des reprises résultant avant tout de la complexité du montage mis en œuvre par la recourante, la quotité de l'amende fixé à une fois et demi le montant de l'impôt soustrait est tout à fait justifiable et justifié.

En conclusion, le recours doit être très partiellement admis et la décision attaquée réformée. Malgré l'admission très partielle du recours, la recourante succombe néanmoins sur tous les points qu'elle a relevés. Elle supportera donc l'entier des frais de justice.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.